

Audience publique du 13 juillet 2009

Recours formé par
Madame ... et consorts
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25244 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 7 janvier 2009 par Maître Jacques Wolter, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., ..., demeurant à F- ..., et consorts, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 juin 2007 (n° C 13934 du rôle) rejetant comme non fondée la réclamation introduite le 13 avril 2007 par Monsieur, au nom de la copropriété Clinique privée Dr ..., contre les bulletins d'établissement séparé et en commun du bénéfice commercial et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2003, tous émis le 14 mars 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 avril 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 6 mai 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître Jacques Wolter pour compte de Madame ... et consorts ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Yasmina Maadi, en remplacement de Maître Jacques Wolter et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 juillet 2009 .

Madame ..., Monsieur ..., Monsieur ..., Madame ... et Madame ..., ci-après « les consorts ... », ont chacun hérité de leur père, décédé ab intestat le 22 mai 1972, 10 parts indivises sur 100 de l'immeuble et de l'exploitation de la Clinique ..., établie avant janvier 2006 à

A la mort de leur mère, Madame ..., survenue le 7 février 2005, les 50 parts indivises détenues par celle-ci dans l'immeuble et l'exploitation de la Clinique ..., sont échues à ses cinq enfants, les consorts ..., qui détiennent chacun désormais 20 parts indivises sur 100.

Le 14 mars 2007, le bureau d'imposition Luxembourg 1 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, émit un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2003 de la copropriété Clinique ... (n° fiscal 1956 5600 012) et fixa le revenu total de la copropriété au titre de bénéfice commercial et le répartit entre les cointéressés.

Le même jour, le bureau d'imposition Luxembourg 1 émit à l'égard de la copropriété Clinique ... un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2002.

En date du même 14 mars 2007, le bureau d'imposition Luxembourg 1 émit encore un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2003. Ce bulletin retint dans le chef de la copropriété Clinique ... un bénéfice commercial de 792.311,19 euros et renseigne encore concernant l'établissement de la base d'assiette globale ce qui suit :

« Ajout de l'allocation au montant de 238.411,47 perçue sur base du règlement grand-ducal du 2.5.1996 déterminant les règles relatives à l'apurement des créances existantes au 31.12.1994 dans le secteur hospitalier (cf. notre lettre du 1.3.2007). (...) »

Par courrier du 11 avril 2007, la copropriété Clinique ..., représentée par Monsieur, introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2002 et 2003 émis en date du 14 mars 2007, en critiquant le fait que le bénéfice commercial de l'année 2002 avait été majoré des subventions annuelles fixes que la clinique s'est vu attribuer entre 1995 et 2001 en exécution du règlement grand-ducal du 2 mai 1996 déterminant les règles relatives à l'apurement des créances existantes au 31 décembre 1994 dans le secteur hospitalier, ci-après le « règlement de 1996 », ainsi que le fait que pour les années 2002 et 2003, les subventions annuelles reçues au titre de ces mêmes années avaient été ajoutées au bénéfice commercial de ces années, alors que ces subventions ne constitueraient pas des revenus imposables.

Par décision n° C 13905 du rôle du 4 juin 2007, le directeur a retenu que l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes et décidé que cette décision du 4 juin 2007 portera sur les réclamations contre les bulletins de l'année 2002, les autres réclamations étant disjointes pour être vidées séparément sous le numéro du rôle C 13934.

Par la même décision du 4 juin 2007 le directeur, par réformation, a fixé le bénéfice net établi séparément et en commun pour l'année 2002 ainsi que l'impôt commercial communal dû pour l'année 2002.

Le recours contentieux introduit par les consorts ... à l'encontre de cette décision directoriale du 4 juin 2007 s'est soldé par un jugement du tribunal administratif du 30 juin 2008, n° 23408 du rôle, ayant reçu ledit recours en la forme

mais l'ayant déclaré non fondé quant au fond, jugement confirmé par arrêt de la Cour administrative le 17 mars 2009, n° 24687C du rôle.

Par décision C 13934 du 12 juin 2007, le directeur a vidé les réclamations introduites par Monsieur au nom de la copropriété Clinique privée Dr ... contre les bulletins de l'année 2003 en les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 13 avril 2007 par le sieur, au nom de la copropriété CLINIQUE ..., pour réclamer contre les bulletins d'établissement séparé et en commun du bénéfice commercial et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, tous émis le 14 mars 2007 ;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (A0);

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes, qu'en conséquence la présente décision portera sur les réclamations contre les bulletins de l'année 2003, les autres réclamations ayant été disjointes et vidées séparément, sous le no du rôle C 13905 ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir majoré le bénéfice commercial de l'année 2003 du fait d'une subvention étatique annuelle, quoique celle-ci ne constitue pas un revenu imposable ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

I .

Considérant que la réclamante se prévaut du règlement grand-ducal du 2 mai 1996 déterminant les règles relatives à l'apurement des créances existantes au 31 décembre 1994 dans le secteur hospitalier pour en déduire l'exemption fiscale des subventions reçues en vertu dudit règlement ;

Considérant que, dans le cadre de la mise à plat du paysage hospitalier dû à l'introduction de budgets hospitaliers, la réclamante se trouvait visée précisément par

l'article 3 du règlement grand-ducal précité, pour assurer le passage d'un hôpital privé à but lucratif dans un système n'admettant en principe plus de bénéfices ;

II.

Considérant que le directeur de l'Inspection générale de la sécurité sociale confirme en 2005 que lors des pourparlers précédant l'élaboration du règlement la question du traitement fiscal de cette opération a été abordée et il était admis par les auteurs du projet qu'elle ne devrait pas être considérée comme une plus-value pour les propriétaires », soit donc qu'elle devrait rester exemptée d'impôts ;

Considérant que le président de l'Entente des Hôpitaux Luxembourgeois arguait, d'une part, en ce même sens dès 1994 à savoir qu'il aurait fallu « éviter que la compensation ainsi accordée aux propriétaires - et qui est importante pour le bon fonctionnement du système pendant la période intérimaire - ne soit amputée par l'impôt, la plus-value constituant normalement un bénéfice comptable, mais que, d'autre part, en tirait la conclusion claire qu'« aussi une loi devrait-elle venir exempter ce bénéfice » ;

Considérant que l'article 101 de la Constitution du Grand-Duché de Luxembourg prescrit formellement : « Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exception ou modération ne peut être établie que par une loi. » ;

Considérant qu'aucune loi n'est venue confirmer toutes les bonnes intentions d'exempter les dotations prévues par le règlement grand-ducal du 31 décembre 1994 ;

qu'en conséquence les plus-values en découlant constituent effectivement un bénéfice comptable et, en tant que tel, pleinement imposable ;

Considérant encore, qu'en août 2006, le ministre de la Santé et de la Sécurité sociale, tout en reconfirmant la volonté des auteurs du projet de règlement d'exempter de l'impôt la plus-value résultante, conclut néanmoins en prudence qu'« Il est évident que le règlement n'a pas pu préciser le traitement fiscal de l'opération entreprise, sous peine de se heurter aux normes supérieures du droit fiscal et de dépasser sa base habilitante »;

*Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que les subventions reçues n'ont rencontré aucune exemption fiscale quelle qu'elle soit ;
Considérant donc que c'est à raison que le bureau d'imposition a décidé que ces subventions constituaient un revenu pleinement imposable ;*

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ; ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 7 janvier 2009, Madame ..., Monsieur ..., Madame ... et Madame ..., ci-après « les consorts ... » ont fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation de la décision directoriale prérelatée du 12 juin 2007.

Le délégué du gouvernement conclut principalement à l'irrecevabilité de ce recours pour cause de tardiveté en faisant valoir que la décision directoriale du 12 juin 2007 fut dûment notifiée par courrier recommandé du 12 juin 2007 à Monsieur ... qui avait introduit cette réclamation au nom et pour compte de tous les co-indivisaires de la copropriété Clinique Du fait de cette notification, effectuée par ailleurs à l'identique pour la décision directoriale ci-avant visée du 4 juin 2007, la décision déferée serait dès lors opposable à tous les co-indivisaires de la copropriété.

Les demandeurs, sans pour autant contester que Monsieur ... avait été désigné comme mandataire par ses 4 frères et sœurs, font valoir que la décision déferée n'aurait été adressée qu'au seul ... et non pas aux autres indivisaires, de sorte qu'à défaut de signification à personne, le délai de recours contentieux n'aurait pas commencé à courir à leur encontre. Dans la mesure où les 4 autres indivisaires n'auraient eu connaissance de cette décision qu'à compter du 8 octobre 2008, date à laquelle la décision aurait été déposée au greffe du tribunal administratif, le délai contentieux ne ferait expirer à leur égard qu'en date du 8 janvier 2009. Ils estiment qu'il aurait appartenu au directeur, au-delà de notifier cette décision à leur mandataire, de la leur notifier également en personne, ceci d'autant plus qu'il aurait disposé de leurs coordonnées exactes pour leur avoir notifié à chacun individuellement le bulletin d'établissement des revenus collectifs 2003.

Conformément au paragraphe 254 (1) AO le contribuable a la possibilité de se faire représenter par un mandataire pour l'introduction d'une réclamation (*« Der Steuerpflichtige, oder wer sonst das Rechtsmittel eingelegt hat, kann sich im Rechtsmittelverfahren durch Bevollmächtigte vertreten lassen. »*)

En l'espèce les demandeurs affirment clairement avoir désigné Monsieur ... comme mandataire, de même qu'il n'est pas contesté qu'au-delà de ce mandat de représentation général, Monsieur ... était investi du mandat spécial pour réclamer contre les bulletins faisant l'objet de la décision litigieuse du 12 juin 2007.

Or, le but de la représentation étant notamment de faciliter le déroulement matériel de la réclamation introduite par un allègement des voies de communication, la décision directoriale a valablement fait courir le délai de recours contentieux à l'égard de tous les co-indivisaires moyennant notification au seul mandataire désigné par les différents co-indivisaires.

Cette conclusion ne saurait être éternisée par la référence faite par les demandeurs à différentes décisions du tribunal administratif ayant retenu qu'une décision finale intervenant sur recours gracieux, outre d'être adressée, en cas de désignation d'un mandataire, à celui-ci, est également en tout occurrence à notifier à la partie elle-même, étant donné que ces jurisprudences trouvent leur fondement dans l'article 10 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes, mais que, conformément à l'article 5 de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse ledit règlement grand-ducal du 8 juin 1979 ne s'applique pas à la matière des contributions directes.

Les demandeurs ne se prévalant, à l'appui de leur recours d'aucune disposition légale qui ferait obligation en matière fiscale à l'autorité administrative de notifier ses

décisions non seulement au mandataire élu des réclamants, mais également à ceux-ci pris individuellement, le délégué du gouvernement conclut partant à juste titre à l'irrecevabilité du recours sous examen pour cause de tardiveté, étant entendu que la notification par courrier recommandé adressé à Monsieur n'est pas contestée en cause et se trouve par ailleurs documentée au dossier administratif.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours irrecevable ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 13 juillet 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünner, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Paulette Lenert